Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 19 november 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Fri rörlighet för personer — Likabehandling — Inkomstskatt — Inkomst som uppbärs av utomlands bosatta skattskyldiga på vilken källskatt innehålls — Avdrag avseende den skattskyldiges personliga förhållanden medges ej — Motivering — Möjlighet för utomlands bosatta skattskyldiga att välja att omfattas av bestämmelserna för skattskyldiga bosatta i landet och få rätt till motsvarande avdrag”

I mål C-632/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige), genom beslut av den 25 november 2013, som inkom till domstolen den 3 december 2013, i målet

Skatteverket

mot

Hilkka Hirvonen,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av tillförordnade avdelningsordföranden A. Borg Barthet samt domarna M. Berger (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Skatteverket, genom T. Wallén,

— Hilkka Hirvonen, som för sin egen talan,

— Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, K. Sparrman, L. Swedenborg och C. Hagerman, samtliga i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: svenska.

— Danmarks regering, genom C. Thorning och M. Wolff, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom L. Banciella Rodríguez-Miñón och A. Rubio González, båda i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom M. Bulterman och M. de Ree, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva och M. Rebelo, samtliga i egenskap av ombud,

— Finlands regering, genom S. Hartikainen, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och J. Enegren, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 45 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och Hilkka Hirvonen rörande Skatteverkets beslut att inte bevilja Hilkka Hirvonen skatteförmåner vid inkomstbeskattningen för år 2005.

Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt inkomstskattelagen (1999:1229) är den som är bosatt i Sverige obegränsat skattskyldig, det vill säga skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och ifrån utlandet.

4 I inkomstskattelagen delas inkomsterna upp i förvärvsinkomster (arbetsinkomster i olika former) och kapitalinkomster. Dessa inkomstslag beskattas var för sig. Vid beräkning av de beskattningsbara inkomsterna ska avdrag göras för utgifter för att förvärva och bibehålla de skattepliktiga intäkterna. Från förvärvsinkomsterna avräknas dessutom grundavdrag och vissa andra avdrag avseende den skattskyldiges personliga förhållanden.

5 På den beskattningsbara förvärvsinkomsten uttas kommunal och statlig inkomstskatt. Den kommunala inkomstskatten är proportionell. Skattesatsen varierar, beroende på kommun och landsting, mellan 29 och 34 procent, och är i genomsnitt lite drygt 30 procent.

6 Den statliga skatten på förvärvsinkomsterna är progressiv med en skattesats på mellan 20 och 22 procent. Den tas ut först när den beskattningsbara inkomsten överstiger en viss nivå. På den beskattningsbara kapitalinkomsten uttas en statlig skatt på 30 procent.

7 Om det vid beräkning av kapitalinkomsterna uppkommer underskott medges skattereduktion med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 SEK (ungefär 10 600 euro) och med 21 procent av det återstående underskottet.

8 Personer som är bosatta utomlands är i regel begränsat skattskyldiga i Sverige. Deras arbetsinkomster är föremål för en definitiv källskatt med en skattesats på 25 procent (nedan kallat systemet med källskatt), enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (nedan kallad SINK).

9 Utomlands bosatta skattskyldiga har varken rätt till avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla de skattepliktiga intäkterna eller avseende personliga förhållanden. I gengäld är skattesatsen lägre än vad som gäller för inkomstskatt för skattskyldiga bosatta i Sverige (nedan kallat systemet med ordinarie inkomstskatt). Eftersom skatteuttaget är definitivt är den utomlands bosatta skattskyldige inte skyldig att deklarera sin inkomst. Enligt den hänskjutande domstolen är syftet med källskatten att underlätta för den skattskyldige och samtidigt förenkla administrationen för Skatteverket.

10 Enligt 5 § SINK innefattar de skattepliktiga inkomsterna bland annat avlöning eller därmed jämförlig förmån som utgått på grund av anställning eller uppdrag i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet i Sverige. Skatteplikten enligt SINK omfattar däremot inte inkomster som förvärvas genom enskilt bedriven näringsverksamhet i Sverige och inte heller kapitalinkomster. Dessa inkomster omfattas i stället av systemet med ordinarie inkomstskatt.

11 Ersättning i form av pension och sjukersättning som utbetalas med stöd av socialförsäkringslagstiftningen är också skattepliktig enligt 5 § första stycket 4 SINK, när den överskrider en viss gräns. En del av ersättningen är dock undantagen från beskattning. Undantaget har införts för att undvika att denna skatt i vissa fall blir högre än den skatt på pensioner som dem som är obegränsat skattskyldiga i Sverige åläggs och har bestämts så, att det ska motsvara det högsta grundavdraget i det ordinarie inkomstskattesystemet.

12 Sedan år 2005, efter domen Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), kan utomlands bosatta skattskyldiga välja att få sina inkomster beskattade enligt systemet med ordinarie inkomstskatt i stället för enligt systemet med källskatt. Om de väljer systemet med ordinarie inkomstskatt medges de avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Om de förvärvat hela eller så gott som hela sin inkomst i Sverige har de också rätt till vissa andra skattelättnader, såsom möjligheten att under vissa villkor dra av sådana ränteutgifter på lån som inte kan dras av i bosättningsstaten.

Det nationella målet och tolkningsfrågan

13 Hilkka Hirvonen flyttade år 2000 till Finland efter att ha arbetat i Sverige under hela sitt yrkesverksamma liv. Hon erhåller hela sin inkomst från Sverige i form av pension, livränta och sjukersättning. Under det år som är i fråga i det nationella målet hade hon i Finland, utöver ordinarie levnadsomkostnader, endast utgifter för räntor på ett bostadslån (nedan kallad låneräntorna).

14 Enligt det dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan Sverige och Finland, i dess tillämpliga lydelse i det nationella målet, ska inkomster som förvärvas i Sverige endast beskattas i den medlemsstaten. Eftersom Hilkka Hirvonen inte förvärvat någon inkomst i Finland har hon inte kunnat dra av sina låneräntor vid beskattningen i Finland.

15 Skatteverket beskattade år 2005 Hilkka Hirvonens inkomster enligt SINK, utan att bevilja avdrag för hennes låneräntor.

16 Hilkka Hirvonen, som hade motsatt sig att hennes inkomster skulle beskattas enligt systemet med ordinarie inkomstskatt, eftersom en sådan beskattning skulle innebära högre skatt för henne än beskattning enligt systemet med källskatt, även med beaktande av avdrag för låneräntorna, överklagade Skatteverkets beslut till Länsrätten i Stockholms län och yrkade att hon skulle medges avdrag inom ramen för systemet med källskatt. Länsrätten avslog överklagandet.

17 Hilkka Hirvonen överklagade länsrättens dom till Kammarrätten i Stockholm. Kammarrätten beviljade henne det begärda avdraget, med stöd av unionsrätten. Skatteverket överklagade kammarrättens avgörande till Högsta förvaltningsdomstolen.

18 Skatteverket har inför Högsta förvaltningsdomstolen anfört att räntor på ett bostadslån bara kan dras av inom ramen för systemet med ordinarie inkomstskatt, ett system som utomlands bosatta skattskyldiga kan välja. Stöd för att en sådan valmöjlighet kan godtas finns enligt Skatteverket i EU-domstolens dom Gerritse (C-234/01, EU:C.2003:340). Dessutom är situationen i det nationella målet inte jämförbar med situationen i det mål som avgjordes genom domen Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). Att källskatt får förekomma har accepterats som en av den internationella skatterättens grundläggande principer, och meningen och syftet med systemet med källskatt som det införts genom SINK, nämligen att lindra den skattskyldiges åligganden och förenkla det administrativa förfarandet, hindrar att utgifter och kostnader dras av.

19 Den hänskjutande domstolen ser dock vissa likheter mellan förevarande mål och det mål som avgjordes genom domen Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). I sistnämnda mål slog EU-domstolen nämligen fast att den omständigheten att en utomlands bosatt skattskyldig har möjlighet att välja att omfattas av skattesystemet för skattskyldiga bosatta i landet i stället för systemet för utomlands bosatta inte fråntar en specifik skatteförmån dess diskriminerande karaktär. Den hänskjutande domstolen har dock påpekat att i motsats till det mål som avgjordes genom domen Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) rör förevarande mål en skatteförmån som inte är specifik, och att i Sverige kan en utomlands bosatt skattskyldig välja mellan ”två helt olika beskattningsformer” för sina skattepliktiga inkomster.

20 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Utgör artikel 45 FEUF hinder mot bestämmelser i en medlemsstats lagstiftning som innebär att en person bosatt i en annan medlemsstat – som förvärvat hela eller så gott som hela sin inkomst i den förstnämnda medlemsstaten – kan välja mellan två helt olika beskattningsformer, nämligen att antingen beskattas genom en källskatt med en lägre skattesats men utan rätt till sådana skattelättnader som gäller vid tillämpningen av det ordinarie inkomstskattesystemet eller att beskattas för sina inkomster enligt detta system och därmed kunna utnyttja skattelättnaderna i fråga?”

Prövning av tolkningsfrågan

21 Enligt EU-domstolens praxis kan en pensionär, såsom Hilkka Hirvonen, som flyttar från den medlemsstat där han eller hon har tillbringat hela sitt yrkesverksamma liv till en annan medlemsstat, stödja sig på rätten till fri rörlighet i egenskap av unionsmedborgare enligt artikel 21 FEUF, då denne inte omfattas av den fria rörlighet som garanteras i artikel 45 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punkterna 16–23).

22 Hilkka Hirvonens situation ska följaktligen bedömas utifrån artikel 21 FEUF.

23 Vad gäller beskattning av förvärvsinkomster i Sverige, framgår det av handlingarna i målet att utomlands bosatta skattskyldiga kan välja mellan två olika beskattningsformer.

24 Skatten tas i princip ut genom en källskatt på 25 procent. Beskattningsunderlaget är den skattskyldiges samlade bruttoinkomst. När bruttoinkomsten består av pension är en del av denna undantagen från skatt. Undantaget motsvarar det högsta avdrag som skattskyldiga bosatta i landet som befinner sig i en motsvarande situation har rätt till. Systemet med källskatt medger inga specifika avdrag, till skillnad från systemet med ordinarie inkomstskatt som medger sådana avdrag för skatteskyldiga bosatta i landet.

25 Enligt den valrätt som de tillerkänns kan utomlands bosatta skattskyldiga emellertid välja systemet med ordinarie inkomstskatt och därmed göra avdrag avseende den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation. Det systemet medger att räntor på bostadslån dras av när de inte kan dras av i bosättningsstaten.

26 Det framgår därvid av handlingarna i målet att Hilkka Hirvonen, som valt systemet med källskatt, ändå har begärt att få dra av sina låneräntor, trots att den möjligheten enligt nationell rätt är förbehållen systemet med ordinarie inkomstskatt.

27 Under dessa specifika omständigheter ska frågan från den hänskjutande domstolen därför förstås så, att den rör huruvida det utgör diskriminering i strid med artikel 21 FEUF om en lagstiftning nekar utomlands bosatta skattskyldiga – som får merparten av sina inkomster från källstaten och som har valt systemet med källskatt – samma avdragsmöjligheter avseende personliga förhållanden som de som medges skattskyldiga bosatta i landet i det ordinarie förfarandet för fastställande av skatteunderlaget.

28 EU-domstolen erinrar om att frågor om direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas befogenhet, men att medlemsstaterna inte desto mindre ska iaktta unionsrätten vid utövandet av sina befogenheter (se, bland annat, dom Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

29 Reglerna om likabehandling innebär inte endast ett förbud mot öppen diskriminering på grund av nationalitet utan också varje form av dold diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat (se, bland annat, dom Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

30 Enligt EU-domstolens fasta praxis kan diskriminering bara uppkomma om skilda regler tillämpas på lika situationer eller om samma regel tillämpas på olika situationer (se, bland annat, dom Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 30, och dom Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punkt 21).

31 Det framgår även av EU-domstolens praxis att när det gäller direkta skatter befinner sig de som är bosatta respektive inte bosatta i en och samma stat generellt sett inte i jämförbara situationer, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. Vidare kan skatteförmågan hos en i utlandet bosatt person, vilken skall fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen är bosatt (dom Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 15 och där angiven rättspraxis).

32 Att en medlemsstat vägrar att medge en i utlandet bosatt person vissa skattemässiga förmåner som beviljas en person som är bosatt i denna stat är inte heller generellt sett diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som är bosatta i landet och dem som är bosatta utomlands (dom Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

33 EU-domstolen har emellertid funnit att utgången blir en annan i det fall då den i utlandet bosatta personen inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet utövad i den stat där han arbetar, så att staten där han bor inte kan bevilja honom de förmåner som han skulle ha rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation beaktades (dom Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

34 Eftersom det handlar om en i utlandet bosatt person som uppbär huvuddelen av sina inkomster i en annan medlemsstat än den där han bor, består diskrimineringen i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han bor eller i den stat där han arbetar, och detta oberoende av de olika skattesatser som tillämpas enligt lagar såsom dem i det nationella målet, det vill säga SINK respektive inkomstskattelagen (se, för ett liknande resonemang, dom Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 17).

35 Det resonemanget kan enligt EU-domstolens praxis tillämpas på samtliga skatteförmåner som är kopplade till skatteförmågan hos en utomlands bosatt skattskyldig och som varken beaktas i bosättningsstaten eller i anställningsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom Lakebrink och Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 34) och, med vederbörliga ändringar, även på den situationen då de skattepliktiga inkomsterna utgörs av ålderspension (dom Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punkt 29).

36 I det aktuella fallet hade Hilkka Hirvonen under den relevanta tidsperioden inga inkomster som var skattepliktiga i bosättningsstaten. Hennes inkomster bestod främst av pensionen från hennes yrkesverksamhet i Sverige. Det ankommer således i princip på sistnämnda land att beakta Hilkka Hirvonens personliga förhållanden och familjesituation.

37 Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att Konungariket Sverige genom SINK – som anpassar beskattningen av utomlands bosatta bland annat genom en enhetlig skattesats som är lägre än den för bosatta i landet – garanterar att utomlands bosatta inte behandlas mer ofördelaktigt jämfört med bosatta i landet.

38 Det framgår vidare av begäran om förhandsavgörande att utomlands bosatta skattskyldiga som väljer systemet med källskatt i allmänhet beskattas lindrigare än vad som gäller för motsvarande inkomster för bosatta i landet.

39 Det är just den omständigheten som skiljer omständigheterna i det aktuella målet från de specifika omständigheterna i det mål som avgjordes genom målet Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 I sistnämnda mål – som gällde huruvida en skatteförmån som riskerade att vara till nackdel huvudsakligen för utomlands bosatta skattskyldiga var förenlig med unionsrätten – var frågan nämligen om möjligheten för dessa att välja att omfattas av samma system som bosatta i landet kunde frånta denna skatteförmån dess diskriminerande karaktär.

41 EU-domstolen besvarade den frågan nekande och förklarade det med att möjligheten att välja mellan diskriminerande skattebestämmelser och skattebestämmelser som påståtts inte vara diskriminerande inte kan utesluta de diskriminerande effekter som följer vid tillämpningen av förstnämnda bestämmelser. Om motsatt bedömning gjordes skulle detta enligt EU-domstolen få till följd att skattebestämmelser vars existens i sig strider mot artikel 49 FEUF på grund av sin diskriminerande natur godtogs. En nationell lagstiftning som inskränker etableringsfriheten är oförenlig med unionsrätten, även om det är valfritt att omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde (dom Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkterna 50–53).

42 EU-domstolens slutsats blev således att det val som stod till förfogande för utomlands bosatta skattskyldiga att omfattas av samma bestämmelse som bosatta i landet inte kunde neutralisera diskrimineringen i den mening som avses i artikel 49 FEUF (dom Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 54).

43 I förevarande mål har utomlands bosatta skattskyldiga förvisso möjlighet att välja systemet med ordinarie inkomstskatt, som i första hand är avsett för bosatta i landet. Det framgår dock av handlingarna i målet att systemet med källskatt totalt sett är mer fördelaktigt än systemet med ordinarie inkomstskatt och kräver mindre av utomlands bosatta skattskyldiga än vad som krävs av skattskyldiga som är bosatta i landet.

44 Det är förenligt med unionsrätten att behandla skattskyldiga bosatta utomlands respektive inom landet olika genom att låta de förstnämndas bruttointäkter omfattas av en definitiv skatt enligt en enhetlig skattesats som tas ut som källskatt, medan de sistnämndas nettointäkter beskattas enligt en progressiv skatteskala som innefattar ett grundavdrag. Detta förutsätter dock att den enhetliga skattesatsen inte är högre än den skattesats som med tillämpning av den progressiva skatteskalan faktiskt skulle ha tillämpats på nettointäkterna utöver grundavdraget (se, för ett liknande resonemang, dom Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punkt 53 och följande punkter).

45 Det framgår av handlingarna i målet att Hilkka Hirvonen skulle ha betalat högre skatt om hon hade valt att likställas med en skattskyldig bosatt inom landet och därmed omfattas av systemet med ordinarie inkomstskatt. Det är av detta skäl som hon valde systemet med källskatt, där bestämmelserna i SINK är tillämpliga. Eftersom hon fått en förmånligare beskattning än om hon hade valt systemet med ordinarie inkomstskatt, kan hon inte därutöver göra anspråk på den skatteförmån som hon hade fått enligt systemet med ordinarie inkomstskatt.

46 Att inte medge det aktuella avdraget avseende personliga förhållanden ska under förevarande omständigheter, såsom Skatteverket anfört i sitt yttrande, godtas som en inneboende del av systemet med källskatt, eftersom detta syftar både till att förenkla administrationen för Skatteverket och till att underlätta för den utomlands bosatta skattskyldige. När den utomlands bosatta skattskyldige väljer det systemet behöver Skatteverket inte längre uppbära skatten från den personen och behöver därmed inte skaffa sig en exakt bild av dennes personliga förhållanden och familjesituation. Samtidigt befrias den skattskyldige från all skyldighet att samarbeta, i den meningen att denne inte behöver lämna in någon skattedeklaration på svenska för de inkomster som denne har i Sverige, och följaktligen inte behöver sätta sig in i en annan medlemsstats skattesystem än bosättningsstatens.

47 Det är följaktligen i linje med systemet med källskatt att inte alla utgifter som en skattskyldig faktiskt har haft kan beaktas vid detta slags beskattning, eftersom skatten uppbärs hos den som betalar ut nationella förmåner i källstaten. Allmänt sett kan denne inte förutsättas ta hänsyn till vissa specifika utgifter, och att beakta samtliga dessa skulle strida mot det syfte att förenkla förfarandet som ligger bakom systemet med källskatt.

48 Att en nationell lagstiftning som den som är aktuell i förevarande fall inte medger att en utomlands bosatt skattskyldig gör specifika avdrag saknar således betydelse för om den lagstiftningen strider mot unionsrätten, så länge inte dennes sammanlagda skattebelastning är högre än för skattskyldiga bosatta i landet och personer som likställs med dessa och som befinner sig i en jämförbar situation.

49 Av vad som anförts följer att det inte utgör diskriminering i strid med artikel 21 FEUF att utomlands bosatta skattskyldiga – som får merparten av sina inkomster från källstaten och som har valt systemet med källskatt – vid inkomstbeskattningen inte medges samma avdragsmöjligheter avseende personliga förhållanden som de som medges skattskyldiga bosatta i landet inom ramen för systemet med ordinarie inkomstskatt, då den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta skattskyldiga inte är högre än för skattskyldiga bosatta i landet och personer som likställs med dessa och som befinner sig i en jämförbar situation.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Det utgör inte diskriminering i strid med artikel 21 FEUF att utomlands bosatta skattskyldiga – som får merparten av sina inkomster från källstaten och som har valt systemet med källskatt – vid inkomstbeskattningen inte medges samma avdragsmöjligheter avseende personliga förhållanden som de som medges skattskyldiga bosatta i landet inom ramen för systemet med ordinarie inkomstskatt, då den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta skattskyldiga inte är högre än för skattskyldiga bosatta i landet och personer som likställs med dessa och som befinner sig i en jämförbar situation.

Underskrifter